

62017CJ0575

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. lapkričio 22 d. ( \*1 )

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Laisvas kapitalo judėjimas – Bendrovoms nerezidentams išmokėti nacionalinės kilmės dividendų bendrosios sumos apmokestinimas prie šaltinio – Bendrovei rezidentei išmokėti dividendų apmokestinimo atidėjimas, jei finansiniai metai buvo nuostolingi – Skirtingas požiūris – Pateisinimas – Panašumas – Subalansuotas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas tarp valstybių narių – Veiksmingas mokesčio išieškojimas – Proporcingumas – Diskriminacija“

Byloje C-575/17

d’I Conseil d’État (Valstybės Taryba, Prancūzija) 2017 m. rugsėjo 20 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2017 m. rugsėjo 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Sofina SA,

Rebelco SA,

Sidro SA

prieš

Ministre de l’Action et des Comptes publics

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro penktosios kolegijos pirmininko pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai F. Biltgen ir E. Levits (pranešėjai),

generalinis advokatas M. Wathelet,

posėdžio sekretorius R. Schiano, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2018 m. birželio 25 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

–

Sofina SA, atstovaujamos advokato C. Valentin,

–

Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas, A. Alidière ir E. de Moustier,

–

Belgijos vyriausybės, atstovaujamos P. Cottin ir J.-C. Halleux,

–

Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,

–

Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. K. Bulterman, M. H. S. Gijzen, J. Langer ir J. M. Hoogveld,

–

Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk, H. Shev, C. Meyer-Seitz, L. Zettergren ir A. Alriksson,

–

Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos Z. Lavery, padedamos baristerio J. Rivett,

–

Europos Komisijos, atstovaujamos N. Gossement ir W. Roels,

susipažinęs su 2018 m. rugpjūčio 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 63 ir 65 straipsnių išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant pagal Belgijos teisę steigtą bendrovę Sofina SA, Rebelco SA ir Sidro SA giną su ministre de l'Action et des Comptes publics (viešosios politikos ir finansų ministras, Prancūzija) dėl ministro atsisakymo grąžinti šioms bendrovėms mokestį prie šaltinio, sumokėtą už joms 2008–2011 m. išmokėtus dividendus.

Teisinis pagrindas

Prancūzijos teisė

3

Code général des impôts (Bendrasis mokesčių kodeksas, toliau – CGI) 38 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„<...> apmokestinamasis pelnas yra grynas pelnas, nustatomas atsižvelgiant į moniškai vykdytą visą rėšį sandorį, įskaitant bet kurią turto dalį perleidimą, visumos rezultatą.“

4

CGI 39 straipsnio 1 dalyje patikslinama:

„Grynasis pelnas nustatomas atskaičius visas išlaidas <...>.“

5

CGI 119bis straipsnio 2 dalyje numatyta, kad šio kodekso 108–117bis straipsniuose nurodytos pajamos, įskaitant dividendus, apmokestinamos mokesčiu prie šaltinio, kurio tarifas nustatytas šio kodekso 187 straipsnyje, jeigu šias pajamas gauna asmenys, neturintys gyvenamosios vietos mokesčių tikslais arba registruotos buveinės Prancūzijoje.

6

Dividendai yra vieni iš CGI 108–117 straipsniuose nurodytų produktų.

7

Pagal CGI 187 straipsnio 1 dalies redakciją, galiojusią klostantis faktinems bylos aplinkyboms, buvo numatytas 25 % mokesčio prie šaltinio tarifas.

8

2011 m. rugsėjo 21 d. galiojusioje CGI 209 straipsnio 1 dalies trečios pastraipos redakcijoje patikslinta:

„<...> [T]uo atveju, jei finansiniais metais buvo patirtas nuostolis, šis nuostolis vertinamas kaip paskesnių finansinių metų išlaidos ir atskaitomas iš tais finansiniais metais gauto pelno. Jei šis pelnas yra nepakankamas tam, kad būtų atliktas visas atskaitymas, likusi nuostolio dalis perkeliama į paskesnius finansinius metus.“

9

Nuo 2011 m. rugsėjo 21 d. CGI 209 straipsnio 1 dalies trečia pastraipa suformuluota taip:

„<...> [T]uo atveju, jei finansiniais metais buvo patirtas nuostolis, šis nuostolis vertinamas kaip paskesnių finansinių metų išlaidos ir atskaitomas iš tais finansiniais metais gauto pelno, neviršijant 1000000 [eur] dydžio, padauginto iš 60 % sumos, atitinkančios minėtų finansinių metų apmokestinamąjį pelną, viršijantį šį pirmąjį dydį. Jei šis pelnas yra nepakankamas tam, kad būtų atliktas visas atskaitymas, likusi nuostolio dalis perkeliama į paskesnius finansinius metus tomis pačiomis sąlygomis. Tokiomis pačiomis sąlygomis perkeliama nuostolio dalis, kuri negali būti atskaityta pagal šios pastraipos pirmą sakinį.“

Prancūzijos ir Belgijos sutartis

10

Belgijos ir Prancūzijos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir tarpusavio administracinės bei teisinės pagalbos taisyklių pajamų mokesčio srityje nustatymo, pasirašytos 1964 m. kovo 10 d. Briuselyje, su pakeitimais, padarytais 1971 m. vasario 15 d., 1999 m. vasario 8 d., 2008 m. gruodžio 12 d. ir 2009 m. liepos 7 d. (toliau – Prancūzijos ir Belgijos sutartis), 15 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Dividendai, kurių šaltinis yra Susitarian?iojoje Valstyb?je ir kurie išmok?ti kitos Susitarian?iosios Valstyb?s rezidentui, apmokestinami toje kitoje valstyb?je.

2. Nepažeidžiant šio straipsnio 3 dalies nuostat?, tokie dividendai taip pat gali b?ti apmokestinami toje Susitarian?iojoje Valstyb?je, kurios rezident? yra dividendus mokanti bendrov?, ir pagal tos [v]alstyb?s ?statymus, ta?iau taip nustatytas mokestis negali viršyti:

a)

10 % bendrosios dividend? sumos, jeigu gav?jas yra bendrov?, kuriai išimtinai priklauso ne mažiau kaip 10 % dividendus mokan?ios bendrov?s kapitalo prasid?jus paskutiniams finansiniams metams, pasibaigusiems prieš dividend? išmok?jim?;

b)

15 % bendrosios dividend? sumos visais kitais atvejais.

Ši dalis nesusijusi su bendrov?s pelno, iš kurio mokami dividendai, apmokestinimu.“

11

Pranc?zijos ir Belgijos sutarties 19A straipsnyje, be kita ko, numatyta:

„Dvigubo apmokestinimo išvengiama taip:

A. Belgijoje:

1.

Pajamos iš akcij? ir paskolint? l?š? bei kitos pajamos, kurioms taikoma 15 straipsnio 2–4 dalyse nurodyta tvarka, nuo kuri? Pranc?zijoje sumok?tas mokestis prie šaltinio ir kurias gauna bendrov?s, Belgijos rezident?s, turin?ios mok?ti pelno mokest?, atleidžiamos nuo pelno mokes?io ir mokes?io už pajamas iš akcij? ir paskolint? l?š? Belgijos teis?s akt? numatytais s?lygomis, išskai?iuojant standartinio tarifo mokest? prie šaltinio nuo j? sumos po Pranc?zijoje sumok?to mokes?io.

<...>“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

12

Sofina, Rebelco ir Sidro 2008–2011 m. gavo dividendus iš joms priklausan?i? akcij? Pranc?zijos bendrov?se.

13

Pagal CGI 119bis straipsnio 2 dal?, taikom? kartu su Pranc?zijos ir Belgijos sutarties 15 straipsnio 2 dalimi, šie dividendai buvo apmokestinami mokes?iu prie šaltinio, taikant 15 % mokes?io tarif?.

14

Kadangi ieškov?s pagrindin?je byloje pabaig? 2008–2011 finansinius metus patirdamos nuostol?, jos pateik? Pranc?zijos mokes?i? administratoriui skundus ir papraš? gr?žinti iš tuo laikotarpiu

gaut? dividend? išskai?iuotas mokes?io sumas.

15

Atmetus šiuos skundus, ieškov?s pagrindin?je byloje kreip?si ? kompetentingus teismus; šie tiek pirmojoje, tiek apeliacin?je instancijose netenkino j? prašym? gr?žinti išskai?iuotas sumas.

16

Taigi ieškov?s pagrindin?je byloje pateik? kasacin? skund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui.

17

Conseil d'État (Valstyb?s Taryba, Pranc?zija) konstatuoja, kad, pirma, d?l mokes?io prie šaltinio taikymo tik dividendams, kuriuos nuostolingos bendrov?s nerezident?s gauna iš bendrovi? reziden?i? joms priklausan?i? akcij?, ši? bendrovi? nereziden?i? pad?tis, susijusi su apyvartin?mis l?šomis, yra mažiau palanki, palyginti su nuostoling? bendrovi? reziden?i? pad?timi. Vis d?lto šis teismas siekia sužinoti, ar ši aplinkyb? pati savaime laikytina skirtingu vertinimu, b?dingu pagal SESV 63 straipsn? draudžiamam laisvo kapitalo jud?jimo ribojimui.

18

Remdamasi prielaida, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai sudaro tok? apribojim?, Conseil d'État (Valstyb?s Taryba) kelia klausim?, antra, ar šis apribojimas gali b?ti pateisintas atsižvelgiant ? ši? nuostat? tiksl? užtikrinti mokes?io išieškojimo veiksmingum?.

19

Tre?ia, jeigu aptariamo mokes?io prie šaltinio taikymas nagrin?jamu atveju b?t? leistinas, šis teismas subsidiariai nori sužinoti, ar aplinkyb?, kad nuostolinga bendrov? rezident? nutraukia veikl? ir d?l to dividendai, kuriuos ji gavo nuostolingais finansiniais metais, de facto atleidžiami nuo mokes?io, gali tur?ti ?takos nagrin?jant pagrindin?je byloje aptariam? nacionalin?s teis?s norm? suderinamum? su SESV 63 ir 65 straipsniais.

20

Conseil d'État (Valstyb?s Taryba) taip pat nurodo, kad skirtinga dividend? apmokestinimo baz?s apskai?iavimo tvarka, atsižvelgiant ? tai, ar dividendus gaunanti bendrov? yra rezident?, ar nerezident?, taip pat gali b?ti laisvo kapitalo jud?jimo ribojimas. Iš ties?, kadangi CGI 119bis straipsnyje numatytas mokestis prie šaltinio mokamas nuo bendrosios dividend? sumos, apskai?iuojant mokest?, mok?tin? už bendrovei rezidentei išmok?tus dividendus, su pa?iu dividend? gavimu susijusios išlaidos yra atskaitomos.

21

Tokiomis aplinkyb?mis Conseil d'État (Valstyb?s Taryba) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1.

Ar [SESV 63 ir 65 straipsniai] turi b?ti aiškinami taip, kad mažiau palanki pad?tis apyvartini? l?š? atžvilgiu, kuri? lemia mokes?io prie šaltinio taikymas nuostolingoms bendrov?ms nerezident?ms išmokamiems dividendams, nors nuostoling? bendrovi? reziden?i? dividendai, kuriuos jos gauna

per finansinius metus, apmokestinami tik tais finansiniais metais, kai jos atitinkamais atvejais tampa pelningos, savaime yra skirtingas vertinimas, reiškiantis laisvo kapitalo judėjimo apribojimą??

2.

Ar pirmajame klausime minėtas galimas kapitalo judėjimo laisvės apribojimas, atsižvelgiant į reikalavimus, kylančius iš [SESV 63 ir 65 straipsnių], galėtų būti laikomas pateisinamu būtinybe užtikrinti mokesčio išieškojimo veiksmingumą, jeigu bendrovės nerezidentės nėra kontroliuojamos Prancūzijos mokesčių administratoriaus, arba būtinybe išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių??

3.

Jeigu ginijamo mokesčio prie šaltinio taikymas iš esmės galėtų būti pripažintas priimtiniu, atsižvelgiant į kapitalo judėjimo laisvę, ar:

–

pagal šias nuostatas draudžiama mokesčiu prie šaltinio apmokestiti bendrovės rezidentės kitos valstybės narės nuostolingai bendrovei nerezidentei išmokamus dividendus, jeigu pastaroji bendrovė nutraukia savo veiklą ir netampa pelninga, jei šioje situacijoje esančios bendrovės rezidentės dividendų suma iš tikrųjų nėra apmokestinama,

–

šios nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad, esant apmokestinimo taisyklėms, pagal kurias dividendai vertinami skirtingai, atsižvelgiant į tai, ar jie išmokami rezidentams, ar nerezidentams, reikia palyginti kiekvieno iš jų dėl šių dividendų patiriamą faktinį mokesčių naštą, jeigu kapitalo judėjimo laisvės apribojimas, kurį lemia tai, kad pagal šias taisykles tik nerezidentams neleidžiama išskaičiuoti išlaidų, tiesiogiai susijusių su dividendų gavimu, galėtų būti laikomas pateisinamu rezidentams pagal bendrąsias teisės normas vėlesniais finansiniais metais taikomo tarifo ir mokesčio prie šaltinio, kuriuo apmokestinami nerezidentams išmokėti dividendai, tarifo skirtumu, jeigu šis skirtumas, atsižvelgiant į sumokėto mokesčio sumą, kompensuoja apmokestinamosios vertės skirtumą??“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų, taip pat dėl trečiojo klausimo pirmos dalies

22

Savo pirmuoju ir antruoju klausimais, taip pat trečiojo klausimo pirma dalimi, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias bendrovės rezidentės išmokėti dividendai apmokestinami mokesčiu prie šaltinio, kai juos gauna bendrovė nerezidentė, o tais atvejais, kai šiuos dividendus gauna bendrovė rezidentė, pagal bendrąsias teisės normas jie apmokestinami pelno mokesčiu pasibaigus finansiniams metams, kuriais buvo gauti, tik su sąlyga, kad tais finansiniais metais ši bendrovė gavo pelno; be to, tam tikrais atvejais toks apmokestinimas gali niekada nevykti, jei tokia bendrovė nutraukia veiklą taip ir netapusi pelninga nuo tada, kai gavo šiuos dividendus.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį, egzistavimo

23

Iš Teisingumo Teismo suformuotos jurisprudencijos matyti, kad tarp pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį draudžiamą laisvo kapitalo judėjimo ribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba atgrasyti šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo Santander Asset Management SGIC ir kt., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 15 punktas; 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo Miljoen ir kt., C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 44 punktas ir 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, 27 punktas).

24

Kalbant konkrečiau, valstybės narės atliekamas nepalankus bendrovoms nerezidentoms išmokamų dividendų vertinimas, palyginti su bendrovoms rezidentoms išmokamų dividendų vertinimu, gali atgrasyti kitoje valstybėje narėje nei ši pirmoji valstybės narės steigtas bendroves investuoti šioje pirmojoje valstybėje narėje, todėl jis laikomas SESV 63 straipsniu iš principo draudžiamu laisvo kapitalo judėjimo apribojimu (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, 28 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

25

Pagal pagrindinį byloje nagrinjamą nacionalinę teisės normą bendrovoms, turintioms Prancūzijoje steigtos bendrovės akcijų, kiek tai susiję su joms mokamais dividendais, taikomos dvi skirtingos apmokestinimo tvarkos; ši tvarka taikymas priklauso nuo to, ar šios bendrovės yra šios valstybės narės rezidentės, ar ne.

26

Iš tiesų sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad pagal CGI 119bis straipsnio 2 dalį dividendai, kuriuos Prancūzijos bendrovė išmoka bendrovoms nerezidentoms, apmokestinami mokesčiu prie šaltinio, sudarančiu 25 % jį bendrosios sumos, tačiau šis tarifas gali būti sumažintas pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, neatsižvelgiant į finansinius rezultatus. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ieškovių pagrindinį byloje gautiems dividendams taikytas 15 % mokesčio prie šaltinio tarifas pagal tokios Prancūzijos ir Belgijos sutartį.

27

Bendrovei rezidentei išmokėti dividendai, priešingai, buvo traukti į jos mokesčio bazę ir jiems taikyta bendrosiose teisės normose numatyta apmokestinimo tvarka, t. y. jie apmokestinami 33,33 % dydžio pelno mokesčiu, kaip numatyta CGI 38 straipsnyje. Pagrindinės bylos aplinkyboms taikytinos redakcijos CGI 209 straipsnio 1 dalies trečiojoje pastraipoje numatyta, kad tuo atveju, jei atitinkamais finansiniais metais patirtas nuostolis, apmokestinimas perkeliamas į paskesnius pelningus finansinius metus, o kiti finansiniai metus perkelti nuostoliai išskaičiuojami iš gautų dividendų sumos.

28

Iš to matyti, kad bendrovei nerezidentei išmokėti dividendai apmokestinami iškart ir galutinai, o bendrovei rezidentei išmokėti dividendų apmokestinimas priklauso nuo to, ar ji gavo pelno, ar

patyr? nuostoli?. Jei ji patyr? nuostoli?, dividend? apmokestinimas ne tik perkeliamas ? paskesnius pelningus finansinius metus, ir taip bendrovei rezidentei suteikiamas pranašumas apyvartini? I?š? aspektu, bet ir sukuriamas neužtikrintumas, nes toks apmokestinimas ne?vyks, jei bendrov? rezident? nutrauks veikl? prieš tapdama pelninga.

29

Pirma, pranašumo apyvartini? I?š? aspektu nesuteikimas esant tarpvalstybin?ms situacijoms, nors ji suteikiama susiklos?ius tokiai pat situacijai nacionalin?je teritorijoje, yra laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas (pagal analogij? žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo Marks & Spencer, C?446/03, EU:C:2005:763, 33 punkt? ir 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo Komisija / Ispanija, C?269/09, EU:C:2012:439, 59 punkt?).

30

Antra, tai, ar bendrov?ms nerezident?ms mokami dividendai galb?t vertinami mažiau palankiai, turi b?ti vertinama d?l kiekvien? finansini? met? atskirai (2016 m. birželio 2 d. Sprendimo Pensioenfonds Metaal en Techniek, C?252/14, EU:C:2016:402, 41 punktas).

31

Kadangi bendrov?s nerezident?s gauti dividendai apmokestinami juos paskirstant, norint palyginti d?l toki? dividend? tenkan?i? mokestin? našt? ir d?l bendrovei rezidentei paskirstyt? dividend? tenkan?i? mokestin? našt?, reikia atsižvelgti ? finansinius metus, kuriais paskirstomi dividendai.

32

Konstatuotina, kad tokia našta lygi nuliui, jei bendrov? rezident? finansinius metus baigia nuostolingai.

33

Tre?ia, toks apmokestinimo atid?jimas reikš visišk? bendrovei rezidentei paskirstyt? dividend? atleidim? nuo mokes?io, jei ši bendrov? nebegauna pelno iki veiklos nutraukimo.

34

Taigi pagrindin?je byloje nagrin?jamomis teis?s normomis gali b?ti suteikiamas pranašumas nuostolingoms bendrov?ms rezident?ms, bent apyvartini? I?š? aspektu, jos gali netgi gali b?ti atleidžiamos nuo mokes?io, jei nutraukia veikl?, nors bendrov?s nerezident?s apmokestinamos nedelsiant ir galutinai, neatsižvelgiant ? j? rezultat?.

35

Pranc?zijos vyriausyb? šiuo klausimu primena, kad pagal CGI 119bis straipsnio 2 dal? ir Pranc?zijos ir Belgijos sutarties 15 straipsn? bendrovei nerezidentei išmok?ti dividendai apmokestinami 15 % dydžio mokes?iu, o bendrovei rezidentei išmok?ti dividendai pagal CGI 38 straipsn? apmokestinami 33,33 % dydžio mokes?iu.

36

Vis d?lto šiuo klausimu pažym?tina, kad vien tai, jog bendrovei nerezidentei išmokami dividendai yra apmokestinami 15 % dydžio mokes?iu prie šaltinio Pranc?zijoje, nekliudo Belgijos Karalystei taip pat apmokestinti ši? dividend?, remiantis Pranc?zijos ir Belgijos sutarties 15 straipsnio 1



dalyje pripažinta jos apmokestinimo kompetencija, neviršijant šios sutarties 19A straipsnio 1 dalyje numatytą ribą.

37

Be to, šio sprendimo 35 punkte nurodyta aplinkybė, bet kuriuo atveju negali panaikinti mažiau palankaus bendrovei nerezidentei išmoktų dividendų vertinimo.

38

Viena vertus, nepalankus mokestinis vertinimas, prieštaraujantis pagrindinei laisvei, negali būti laikomas suderinamu su Sąjungos teise dėl galimo kitų lengvatų buvimo (2007 m. liepos 18 d. Sprendimo Lakebrink ir Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, 24 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2016 m. liepos 13 d. Sprendimo Brisal ir KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, 32 punktas).

39

Kita vertus, Prancūzijos vyriausybės nurodytas mažiau palankus mokesčių tarifas, taikomas bendrovei rezidentei išmoktiems dividendams, bet kuriuo atveju neturi reikšmės, nes šie dividendai atleidžiami nuo mokesčio, kai bendrovė rezidentė nutraukia savo veiklą negavusi pelno po to, kai gavo šiuos dividendus. Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog aplinkybė, kad pagal nacionalinės teisės aktus nerezidentams sudaromos mažiau palankios sąlygos, negali būti kompensuojama tuo, kad, esant kitoms situacijoms, tie patys teisės aktai, palyginti su rezidentais, nepaveikia nerezidentų (2007 m. liepos 18 d. Sprendimo Lakebrink ir Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, 23 punktas ir 2016 m. birželio 2 d. Sprendimo Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, 38 punktas).

40

Toks skirtingas dividendų mokestinis vertinimas, nelygu juos gaunančių bendrovių rezidavimo vieta, gali atgrasyti, pirma, bendrovės nerezidentės investuoti į Prancūzijoje steigtas bendroves ir, antra, Prancūzijoje reziduojančius investuotojus įsigyti bendrovių nerezidentų akcijų.

41

Darytina išvada, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos yra laisvo kapitalo judėjimo ribojimas, iš principo draudžiamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį.

42

Vis dėlto reikia išnagrinėti, ar šis apribojimas gali būti pateisinamas atsižvelgiant į SESV nuostatas.

Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, kaip jis suprantamas pagal SESV 65 straipsnį, pateisinimo buvimo

43

Prancūzijos vyriausybė tvirtina, kad, nors pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės normos yra apribojimas, pirma, bendrovių rezidentų ir bendrovių nerezidentų situacijos objektyviai skiriasi ir, antra, šios teisės normos yra pateisinamos būtinybe užtikrinti mokesčių surinkimą ir atitinka apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp rezidavimo valstybės narės ir šaltinio valstybės narės.

44

Pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą „[SESV] 63 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės <...> taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu“.

45

Ši nuostata, kaip nukrypstanči nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo, reikia aiškinti siaurai. Todėl ji negali būti aiškinama taip, kad kiekvienas mokesčių teisės aktas, pagal kurį mokesčių mokėtojai skirstomi atsižvelgiant į jų gyvenamąją vietą arba į valstybę narę, kurioje jie investuoja savo kapitalą, automatiškai yra suderinamas su Sutartimi. Iš tiesų pačiame SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta išimtis riboja to paties straipsnio 3 dalis, kur numatyta, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės teisės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta [SESV] 63 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo“ (2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo Miljoen ir kt., C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 63 punktas).

46

Taigi reikia skirti pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą leidžiamą skirtingą vertinimą nuo SESV 65 straipsnio 3 dalyje uždraustos diskriminacijos. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, jog tam, kad nacionalinės mokesčių teisės nuostata galėtų būti laikoma suderinama su laisvu kapitalo judėjimu reglamentuojančiomis Sutarties nuostatomis, reikia, kad jos lemiamas vertinimo skirtumas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis arba jis būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo Miljoen ir kt., C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 64 punktas).

– Dėl nagrinėjamos situacijos panašumo

47

Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją nuo to momento, kai valstybė narė vienašališkai arba sudariusi sutartis pajamų mokesčiu apmokestina ne tik mokesčių mokėtojus rezidentus, bet ir mokesčių mokėtojus nerezidentus už iš bendrovės rezidentams gaunamus dividendus, ši mokesčių mokėtojų nerezidentų padėtis tampa panaši į mokesčių mokėtojų rezidentų padėtį (2011 m. spalio 20 d. Sprendimo Komisija / Vokietija, C-284/09, EU:C:2011:670, 56 punktas ir 2015 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo Miljoen ir kt., C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:608, 67 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

48

Remdamosi 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimu Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), Prancūzijos, Belgijos, Vokietijos ir Jungtinių Karalystės vyriausybės, tvirtina, kad teisės normos, kuriose numatyta tik skirtinga mokesčių surinkimo tvarka pagal tai, kur yra dividendus gaunanios bendrovės buveinė, yra pateisinamos, nes bendrovių rezidentų ir bendrovių nerezidentų

situacijos objektyviai skirtingos.

49

Taigi skirtingas mokesčių surinkimo būdų taikymas, atsižvelgiant į dividendus gaunančių bendrovių rezidavimo vietą, atspindi bendrovių nerezidentų situacijos ir bendrovių rezidentų situacijos objektyvų skirtumą, nes Prancūzijos valstybės bendrovių nerezidentų atžvilgiu veikia kaip dividendų šaltinio valstybė, o ne kaip šių dividendų gavėjo rezidavimo valstybė, o tai riboja jos galimybes surinkti mokestį iš pastarųjų bendrovių ir pateisina jų gaunamų dividendų apmokestinimą mokesčiu prie šaltinio.

50

Vis dėlto šiems argumentams negalima pritarti.

51

Nors 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) 41 punkte Teisingumo Teismas konstatavo, kad skirtingas vertinimas, pasireiškiantis skirtingu apmokestinimo būdų taikymu, atsižvelgiant į mokesčių mokėtojo rezidavimo vietą, susijęs su situacijomis, kurios nėra objektyviai panašios, vis dėlto to sprendimo 43 ir 44 punktuose jis patikslino, kad byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas, nagrinėtos pajamos bet kuriuo atveju buvo apmokestinamos, nepaisant to, ar jas gavo mokesčių mokėtojas rezidentas, ar nerezidentas.

52

Kaip matyti iš šio sprendimo 33 punkto, pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės normose ne tik numatyta skirtinga mokesčių surinkimo tvarka, atsižvelgiant į nacionalinės kilmės dividendų gavėjo rezidavimo vietą, bet pagal jas taip pat galima perkelti dividendų apmokestinimą į paskesnius finansinius metus, jei bendrovė rezidentė buvo nuostolinga, arba netgi atleisti nuo mokesčių, jei bendrovė nutraukia savo veiklą taip ir netapusį pelninga (pagal analogiją žr. 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo Santander Asset Management SGIIC ir kt., C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 43 punktą).

53

Vadinasi, šiomis teisės normomis suteikiama reikšminga mokesčių lengvata nuostolingoms bendrovėms rezidentėms, tačiau ji nesuteikiama nuostolingoms bendrovėms nerezidentėms, todėl negalima teigti, kad skirtingas vertinimas apmokestinant dividendus pagal tai, ar juos gavo bendrovė rezidentė, ar nerezidentė, apsiriboja mokesčių surinkimo tvarka.

54

Darytina išvada, kad toks skirtingas vertinimas nepateisinamas objektyviu situacijos skirtumu.

– Dėl būtinybės išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių

55

Prancūzijos vyriausybė tvirtina, kad mokestis prie šaltinio, kuriuo apmokestinami tik bendrovės nerezidentams gauti dividendai, yra vienintelis būdas Prancūzijos valstybei apmokestinti šias pajamas nesumažinant savo mokestinių pajamų dėl nuostolingos rezultato, atsiradusio kitoje valstybėje narėje.

56

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimas yra teisėtas tikslas ir kad Europos Sąjungos lygmeniu nesant suvienodinimo ar suderinimo priemonių valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo kriterijus (2016 m. liepos 13 d. Sprendimo *Brisal ir KBC Finance Ireland*, C-18/15, EU:C:2016:549, 35 punktas).

57

Toks pateisinimas gali būti priimtinas, jei, be kita ko, nagrinėjama tvarka siekiama užkirsti kelią veiksams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti kompetencijų mokesčių srityje, susijusių su teritorijoje vykdoma veikla (2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 77 punktas).

58

Nagrinėjamu atveju Prancūzijos valstybė nusprendė apmokestinti bendrovei nerezidentei išmokėtus dividendus mokesčiu prie šaltinio ir taikyti sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nustatytą tarifą, tačiau neapmokestinti nuostolingai bendrovei rezidentei išmokamą dividendą.

59

Vis dėlto pagrindinėje byloje nuostolingos bendrovės nerezidentams gautų dividendų apmokestinimo atidėjimas nereikštų, kad Prancūzijos valstybė turi atsisakyti teisės apmokestinti jos teritorijoje gautas pajamas. Iš tiesų bendrovės rezidentams paskirstyti dividendai būtų apmokestinti, kai tik bendrovė nerezidentų gautų pelno vėlesniais finansiniais metais, kaip ir tuo atveju, kai tokia situacija susiklostytų bendrovei rezidentei.

60

Tiesa, jei bendrovė nerezidentė nebetaptų pelninga ir nutrauktų veiklą, tai reikštų faktinį dividendų atleidimą nuo mokesčio ir apmokestinanti valstybė narė patirtų mokestinių nuostolių.

61

Vis dėlto iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad, pirma, mokestinių pajamų sumažėjimas negali būti laikomas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, kuriuo galima pateisinti priemonę, iš esmės prieštaraujančią pagrindinei laisvei (2011 m. spalio 20 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-284/09, EU:C:2011:670, 83 punktas).

62

Antra, kai valstybės narės naudojami laisve apmokestinami jė teritorijoje gautas pajamas, jos turi paisyti vienodo požiūrio principo ir Sąjungos pirminėje teisėje užtikrinamą judėjimo laisvę (šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 13 d. Sprendimo Brisal ir KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, 36 punkt?).

63

Taigi Prancūzijos vyriausybė negali teigti, kad mokestiniai pajamų praradimai, susijusiu su bendrovei nerezidentei gautu dividendu apmokestinimu, kai jos nutraukia veiklą, galima pateisinti tai, kad mokesčiu prie šaltinio apmokestinamos tik šios bendrovės pajamos, nors Prancūzijos valstybė sutinka su tokiu praradimu, kai bendrovės rezidentės nutraukia veiklą, nebetapusios pelningomis.

64

Šiomis aplinkybėmis negalima pritarti pagrindinėje byloje nagrinjamam nacionalinės teisės nuostatą pateisinimui būtinybe išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių.

– Dėl pateisinimo, susijusio su mokesčio išieškojimo veiksmingumu

65

Prancūzijos vyriausybė taip pat tvirtina, kad bendrovei nerezidentei išmokėti dividendų apmokestinimas mokesčiu prie šaltinio yra teisėta ir tinkama priemonė siekiant užtikrinti ne apmokestinimo valstybėje įsisteigusio asmens pajamų apmokestinimą ir išvengti atvejų, kai šios pajamos neapmokestinamos šaltinio valstybėje.

66

Mokestis prie šaltinio, kuriuo apmokestinami bendrovėms nerezidentėms išmokėti dividendai, leidžia supaprastinti administracinius formalumus, dėl kurių šioms bendrovėms atsirastų pareiga pasibaigus finansiniams metams pateikti Prancūzijos mokesčių administratoriui pajamų deklaraciją.

67

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad būtinybė užtikrinti mokesčio išieškojimo veiksmingumą yra teisėtas tikslas, kuriuo galima pateisinti pagrindinį laisvę apribojimą, su sąlyga, kad šio apribojimo taikymas būtų tinkamas siekiamo tikslo įgyvendinimui užtikrinti ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti (šiuo klausimu žr. 2016 m. liepos 13 d. Sprendimo Brisal ir KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, 39 punkt?).

68

Be to, nuspręsta, kad mokesčio prie šaltinio išskaičiavimo procedūra yra teisėta ir tinkama priemonė siekiant užtikrinti, kad ne apmokestinimo valstybėje įsisteigusio asmens pajamos būtų apmokestintos (2012 m. spalio 18 d. Sprendimo X, C-498/10, EU:C:2012:635, 39 punktas).

69

Šiuo klausimu primintina, kad, kaip nurodyta šio sprendimo 34 punkte, iš pagrindinėje byloje nagrinjamam nacionalinės teisės nuostatą kylantis laisvo kapitalo judėjimo apribojimas atsiranda dėl to, kad, kitaip nei nuostolingos bendrovės rezidentės, nuostolingos bendrovės nerezidentės

negali pasinaudoti gaut? dividend? apmokestinimo atid?jimu.

70

Leidimas pasinaudoti tokiu atid?jimu bendrov?ms nerezident?ms visiškai panaikint? ribojim? ir nekliudyt? pasiekti tikslo veiksmingai išieškoti mokest? iš ši? bendrovi?, kai jos gauna dividend? iš bendrov?s rezident?s.

71

Pirma, apmokestinimo atid?jimas nuostoli? atveju pagal savo pob?d? yra nuostata, leidžianti nukrypti nuo principo, pagal kur? apmokestinama tais finansiniais metais, kai paskirstomi dividendai, taigi ši tvarka n?ra skirta taikyti daugumai dividendus gaunan?i? bendrovi?.

72

Antra, pažym?tina, kad bendrov?s nerezident?s turi pateikti svarbi? aplinkybi?, leidžian?i? apmokestinimo valstyb?s nar?s mokes?i? institucijoms konstatuoti, jog ?vykdytos ?statyme numatytos naudojimosi tokiu atid?jimu s?lygos.

73

Tre?ia, egzistuojan?i? valstybi? nari? valdžios institucij? tarpusavio pagalbos mechanizm? pakanka, kad šaltinio valstyb? nar? gal?t? patikrinti, ar bendrovi? nereziden?i?, norin?i? pasinaudoti j? gaut? dividend? apmokestinimo atid?jimu, nurodytos aplinkyb?s yra teisingos (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo Komisija / Ispanija, C?269/09, EU:C:2012:439, 68 punkt?).

74

Šiuo klausimu pasakytina, kad, pirma, 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB d?l valstybi? nari? kompetenting? institucij? tarpusavio pagalbos valstybi? nari? tiesioginio apmokestinimo srityje [ir draudimo ?mok? apmokestinimo srityje] (OL L 336, 1977, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 63), iš dalies pakeista 2004 m. lapkri?io 16 d. Tarybos direktyva 2004/106/EB (OL L 359, 2004, p. 30), panaikinta ir pakeista 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES d?l administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinan?ia Direktyv? 77/799/EEB (OL L 64, 2011, p. 1, klaid? ištaisymas OL L 162, 2013, p. 15), leidžia valstybei narei prašyti kitos valstyb?s nar?s kompetenting? institucij? visos informacijos, kurios jai reikia norint tinkamai nustatyti pajam? mokest?.

75

Antra, 2008 m. geguž?s 26 d. Tarybos direktyvos 2008/55/EB d?l tarpusavio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su tam tikromis rinkliavomis, muitais, mokes?iais ir kitomis priemon?mis (OL L 150, 2008, p. 28), panaikintos ir pakeistos 2010 m. kovo 16 d. Tarybos direktyva 2010/24/ES d?l savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokes?iais, muitais ir kitomis priemon?mis (OL L 84, 2010, p. 1), 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad, „[p]rašan?iajai institucijai paprašius, prašomoji institucija suteikia vis? informacij?, kuri gal?t? b?ti naudinga prašan?iajai institucijai jos reikalavimui ?vykdyti“. Taigi ši direktyva suteikia šaltinio valstybei narei galimyb? gauti iš rezidavimo valstyb?s nar?s vis? informacij?, kuri jai b?tina išieškoti mokestinei skolai, atsiradusiai paskirs?ius dividendus.

76

Direktyva 2008/55 šaltinio valstybės narės institucijoms suteikta bendradarbiavimo ir pagalbos sistema, leidžianti veiksmingai išieškoti mokestinę skolą rezidavimo valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, 78 punktą ir 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo Komisija / Ispanija, C-269/09, EU:C:2012:439, 70 ir 71 punktus).

77

Vadinasi, suteikus lengvatą, susijusią su paskirstytą dividendų apmokestinimu, ir nuostolingoms bendrovėms nerezidentams, būtį panaikintas bet koks laisvo kapitalo judėjimo ribojimas ir nebūtų sukliudyta gyvendinti pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatomis siekiamą tikslą.

78

Tokiomis aplinkybėmis negalima pritarti pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatą pateisinimui, susijusiam su mokesčio išieškojimo veiksmingumu.

79

Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, pirmąjį ir antrąjį klausimus ir trečiojo klausimo pirmą dalį reikia atsakyti, kad SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias bendrovės rezidentų išmokėti dividendai apmokestinami mokesčiu prie šaltinio, kai juos gauna bendrovė nerezidentė, o tais atvejais, kai šiuos dividendus gauna bendrovė rezidentė, pagal bendras teisės normas jie apmokestinami pelno mokesčiu pasibaigus finansiniams metams, kuriais buvo gauti, tik su sąlyga, kad tais finansiniais metais ši bendrovė gavo pelno; be to, tam tikrais atvejais toks apmokestinimas gali niekada nevykti, jei tokia bendrovė nutraukia veiklą taip ir netapusį pelninga nuo tada, kai gavo šiuos dividendus.

Dėl trečiojo klausimo antros dalies

80

Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą pirmąjį ir antrąjį klausimus ir trečiojo klausimo pirmą dalį, nereikia atsakyti į trečiojo klausimo antrą dalį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

81

Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (penktoji kolegija) nusprendžia:

SESV 63 ir 65 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias bendrovės rezidentų išmokėti dividendai apmokestinami mokesčiu prie šaltinio, kai juos gauna bendrovė nerezidentė, o

tais atvejais, kai šiuos dividendus gauna bendrovės rezidentas, pagal bendrosios teisės normas jie apmokestinami pelno mokesčiu pasibaigus finansiniams metams, kuriais buvo gauti, tik su sąlyga, kad tais finansiniais metais ši bendrovė gavo pelno; be to, tam tikrais atvejais toks apmokestinimas gali niekada nevykti, jei tokia bendrovė nutraukia veiklą taip ir netapusi pelninga nuo tada, kai gavo šiuos dividendus.

Parašai.

( \*1 ) Proceso kalba: prancūzų.